

Elaboração da prestação de contas intercalar nas entidades públicas – um contributo

Por António C. Pires Caiado e Olga C. Pacheco Silveira

A afectação de responsabilidades aos dirigentes das entidades públicas pela sua gestão constitui matéria pertinente. Mas os normativos legais aplicáveis à prestação de contas intercalar, defendem os autores, devem ser ponderados com vista a tornar mais exequíveis os procedimentos administrativos, facilitando também a tarefa do próprio Tribunal de Contas.



António C. Pires Caiado
Prof. Cat. ISG (U. Lusófona)



Olga C. Pacheco Silveira
Dir. Serviços Fac. Ciências
(U. Lisboa)

A apresentação de uma conta de gerência intercalar pelas entidades obrigadas a tal ao Tribunal de Contas (TC) é obrigatória, quando no mesmo ano económico houver substituição do responsável da entidade, quer em situações de órgão unipessoal quer em situações em que envolvem a totalidade dos membros das administrações colectivas.

Segundo o entendimento do Tribunal de Contas, aquela conta de gerência compreende o período desde o início do ano até à data de substituição dos responsáveis. No final do exercício económico é também obrigatório a apresentação de uma conta de gerência pelo período subsequente à substituição até 31 de Dezembro do ano a que respeite. O

presente artigo aborda algumas questões decorrentes da elaboração de contas de gerência nas circunstâncias referidas.

Remontando aos tempos da Idade Média, já então era obrigatório que os funcionários fossem chamados a prestar contas anexando os documentos justificativos que, por facilidade de arrumação e conservação, se acomodavam «como réstia de alhos em estranha mas prática enfiadura de cordel rematada por agulheta.» A conhecida expressão usada ainda hoje de «não entrar em linha de conta», ou «entrar em linha de conta», significava que, por ser duvidoso ou, por qualquer outra razão, determinado documento devia ser rejeitado e banido da curiosa Pandora contabilística e a verba cor-

respondente não ser carregada em receita ou despesa nos livros apresentados ou ser aceite em toda a sua validade. Assim, cabia a todos os que administravam os bens e rendas do reino a sua comparência junto das casas dos contos a fim de apresentar «as contas por gerência efectuada pelos próprios» das receitas cobradas e despesas pagas com a documentação justificativa que, de acordo com o Regimento e Ordenações da Fazenda, cabia fundamentalmente «a quem arrecadava as rendas e conferiam a fortuna pública ou a despendiam» ⁽¹⁾, como provedores, tesoureiros, almoxarifes e recebedores. O modelo chega até aos nossos dias sob a designação «apresentar a conta de gerência.»

Enquadramento actual

De acordo com a actual Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas, a prestação de contas a este Tribunal é efectuada por anos económicos. Contudo, quando no mesmo ano económico houver substituição do responsável da entidade ou da totalidade dos responsáveis nas administrações colectivas, as entidades estão obrigadas à elaboração e prestação de contas ao Tribunal pelo período decorrido desde o início do ano até à data de substituição dos responsáveis. Trata-se, por conseguinte, de uma prestação de contas intercalar.

Findo o exercício económico, o TC determina que é obrigatório a apresentação da conta de gerência desde a data de início funções dos novos responsáveis até ao fim do ano económico. O prazo de entrega da primeira conta de gerência é de 45 dias contados a partir da data de subs-

tituição dos responsáveis e a segunda prestação de contas é efectuada até dia 30 de Abril do ano seguinte a que respeita.

Para a organização e documentação da prestação de contas, as entidades devem observar as instruções do TC n.º 4/2001, caso sejam autarquias locais e entidades equiparadas abrangidas pelo POCAL, ou as instruções n.º 1/2004 para as entidades abrangidas pelos planos de contas geral e sectoriais – POCP, POC – Educação, POCMS ou POCISSSS. Ambas as instruções são omissas quanto à documentação a apresentar juntamente com a conta de gerência que não respeite ao ano económico completo pelo que, por analogia, devem ser os mesmos documentos que integram a prestação de contas anual, de que se destacam os seguintes mapas:

- Mapa de execução orçamental – receita e despesa;
- Mapa de fluxos de caixa;
- Balancete do razão antes e após apuramento de resultados;
- Balanço;
- Demonstração de resultados;
- Anexos às demonstrações financeiras.

Iremos tecer algumas considerações sobre estes documentos.



Mapas de prestação de contas na vertente orçamental

Ab initio, quando a entidade tem conhecimento que é necessário prestar contas ao TC, motivada pela substituição dos responsáveis, importa desde logo clarificar junto das entidades responsáveis ⁽²⁾, se é necessário apurar saldos orçamentais e solicitar o correspondente pedido de integração de saldos para iniciar a gerência que se lhe sucede. Em princípio, considerando que o orçamento se encontra em plena execução, não haverá lugar à necessidade de efectuar o pedido de integração de saldos, excepto se a substituição dos responsáveis derivar de motivo de presunção ou apuramento de qualquer infracção financeira. Deste modo, entendemos que o orçamento inicial atribuído à entidade é válido para todo o ano orçamental/económico, independentemente das gerências que possam ocorrer e das prestações de contas a que possa haver lugar. O eventual apuramento do orçamento com que inicia a nova gerência decorrerá do processo paralelo de apuramento de saldos orçamentais.

Como é do conhecimento geral, as entidades que adoptam os planos de contas públicos registam na classe 0 – contas de controlo orçamental e de ordem as operações orçamentais, de que se destaca o carregamento do orçamento inicial de receita e de despesa e o registo dos cabimentos e dos compromissos. Ora, segundo o POCP e demais planos sectoriais, terminado o exercício económico, deve proceder-se ao encerramento das contas da classe 0. Neste contexto, haverá que:

- a) Proceder à anulação dos cabimentos que não deram origem a compromissos;
- b) Transitar para a conta 05 — «Compromissos — exercícios futuros» os compromissos assumidos no ano e que não se concretizaram em despesa realizada;
- c) Encerrar as contas relativas ao exercício do ano que termina e cujos saldos não sejam nulos, por contrapartida da conta 01 — «Orçamento — exercício corrente»;
- d) Encerrar a conta 05 — «Compromissos — exercícios futuros» por contrapartida da conta 04 — «Orçamento — exercícios futuros».

Tendo em conta o disposto no POCP, somos de opinião que os procedimentos enunciados de encerramento da classe 0 só devem efectuar-se após

o fecho do exercício económico e não no decurso do ano orçamental. Os mapas de execução orçamental da receita e da despesa e de fluxos de caixa da primeira conta de gerência apresentam a informação sobre o orçamento corrigido, sobre os compromissos assumidos e pagamentos efectuados e receitas liquidadas e cobradas até à data de fecho da gerência e que ocorreu durante o ano económico. Complementarmente, entendemos que contribui para a melhoria da imagem verdadeira e apropriada da execução orçamental que sejam elaboradas notas adicionais a incluir no anexo às demonstrações financeiras em que se identifiquem os cabimentos e os compromissos não pagos e que, por conseguinte, transitam para a gerência seguinte. Com efeito, e considerando o não encerramento das contas da classe 0, a divulgação da relação dos cabimentos e dos compromissos cujo processo orçamental não está concluído contribuirá assim para uma adequada informação dos encargos assumidos pela gerência anterior.

Note-se que, de acordo com o Tribunal de Contas, em Resolução anualmente divulgada, o orçamento é elaborado e executado por anos económicos não havendo lugar «à sua partição» durante o ano económico. Aquela Resolução do Tribunal publicada anualmente ao abrigo do n.º 3 do artigo 51.º da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto, refere explicitamente que: «Nos casos previstos nos n.ºs 2 e 3 do art.º 52.º da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto (gerências partidas), o valor anual de receita ou despesa a ter em conta será o orçamentado para o ano económico a que se reporta a gerência.»

Assim, no que respeita à prestação de contas a 31 de Dezembro, os mapas orçamentais devem evidenciar o orçamento final corrigido, a totalidade dos compromissos assumidos, dos pagamentos efectuados, das receitas liquidadas e das receitas cobradas no decurso do ano orçamental.

Ora, se a entidade seguisse o modelo de contabilidade de caixa, a gerência que findava a 31 de Dezembro informaria sobre o total cobrado e pago no período de responsabilidade dos últimos gerentes, desde que iniciara funções até ao fim do exercício. Contudo, em face do actual modelo contabilístico constante do POCP, deve ser adoptada uma metodologia adequada ao modelo previsto no plano.

Com efeito, para as entidades que adoptam os planos de contas públicos, de acordo com o objectivo primordial que consiste «na integração consistente das vertentes de contabilidade or-

çamental, patrimonial e analítica», entendemos que os mapas de prestação de contas orçamentais reportados a 31 de Dezembro devem abranger todo o ano económico, sem prejuízo da elaboração do «mapa de conta de gerência» desde o início da nova gestão até a 31 de Dezembro.

De outro modo, outras questões se poderiam colocar:

– Que compromissos evidenciar na segunda gerência?

– Apenas os compromissos assumidos após o início da nova gerência? Poder-se-á divulgar pagamentos na segunda gerência, sem reflectir os correspondentes compromissos, uma vez que foram assumidos na gerência anterior? Que leitura efectuar do mapa de execução orçamental quando teríamos um volume de pagamentos superior ao dos compromissos?

– Caso fossem reflectidos apenas os pagamentos da segunda gerência, que leitura efectuar do grau de execução orçamental que relaciona os pagamentos efectuados na segunda gerência face ao orçamento final corrigido?

Assim, torna-se evidente que para as entidades que adoptam os planos de contas públicos, os mapas de prestação de contas orçamentais a apresentar na gerência que finda a 31 de Dezembro deverão abranger todo o ano orçamental.

Sem prejuízo do exposto e para dar cumprimento ao exigido pelo Tribunal de Contas quanto à obrigatoriedade de a prestação de contas ser coincidente com o período de em que os responsáveis desempenharam a gerência, a fim de permitir a imputação das responsabilidades, faz todo o sentido que se elabore um mapa de fluxos de caixa específico relativo ao período de gestão dos últimos responsáveis. Deste modo, a prestação de contas a 31 de Dezembro a enviar às entidades responsáveis, irá incluir dois mapas de fluxos de caixa: um para todo o período orçamental que justifique a gerência efectuada pelos últimos responsáveis e um outro mapa de fluxos de caixa que, de harmonia com a restante documentação, permitirá uma leitura da execução de todo o ano orçamental.

Mapas de prestação de contas na vertente patrimonial

De acordo com o princípio da especialização económica, os custos/gastos e proveitos/rendimentos devem ser reconhecidos quando incorridos ou obtidos independentemente do momento em que ocorre o recebimento ou o pagamento.



Neste sentido, deve proceder-se à especialização económica na elaboração da prestação de contas intercalar com a extensão e amplitude melhor que for possível. A especialização económica deverá atender à missão principal da entidade, pelo que não se confina aos *itens* a seguir enunciados:

- Cálculo e registo das amortizações/depreciações do activo imobilizado até ao período a que respeita a prestação de contas;
- Cálculo e registo da estimativa dos encargos a incorrer com o subsídio de Natal pelo período de tempo de serviço já prestado;
- Adequação dos cálculos dos encargos com o pagamento de férias e subsídio de férias;
- Ajustamento dos encargos estimados para dívidas de cobrança duvidosa de clientes e outros encargos;
- Reconhecimento de proveitos que devam reportar-se ao período em referência;
- Diferimento de transferências/subsídios recebidas e que haviam sido registadas em proveitos e que não tiveram correspondência em custos.

No que respeita ao encerramento formal das contas das classes de custos e proveitos à data da prestação de contas intercalar, parece que tal não deve ser formalmente efectuado.

Outra questão a equacionar na elaboração do balanço e da demonstração de resultados diz

respeito às colunas que identificam o exercício anterior. Com efeito, a informação relativa ao exercício anterior encontra-se reportada a 31 de Dezembro, pelo que são dados cuja comparabilidade não é possível de concretizar directamente. Assim, se a entidade optar por incluir a coluna com os valores do exercício anterior, deverá ser feita menção no anexo de que os dados não são comparáveis uma vez que os períodos não são homólogos. O anexo às demonstrações financeiras deve ser elaborado em toda a extensão e deve conter todas as informações complementares que contribuam para uma melhor compreensão das demonstrações financeiras.

Certificação legal de contas

De acordo com as normas de revisão e auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas a certificação legal de contas só é exigida quando os documentos de prestação de contas se reportam a 31 de Dezembro. Perante uma prestação de contas intercalar, o documento correspondente emitido pelo ROC/fiscal único é um relatório de auditoria relativo ao período intercalar.

Em conclusão, a afectação de responsabilidades aos dirigentes das entidades públicas pela sua gestão constitui uma matéria muito pertinente e de alto significado e relevância, por se estar perante dispêndios de dinheiro público em que deve haver permanentemente critérios de racionalidade económica.

Por outro lado, os normativos legais aplicáveis à prestação de contas intercalar devem ser ponderados com vista a tornar mais exequíveis os procedimentos administrativos inerentes à prestação de contas intercalar, facilitando também a tarefa do Tribunal de Contas na apreciação da gestão e julgamento das contas.

A matéria da prestação de contas intercalar por parte das entidades públicas merece ser ponderada com vista a ajustar os normativos que permitam uma adequada e consistente apresentação das demonstrações financeiras intercalares. ■

(Texto recebido pela OTOC em Dezembro de 2009)

⁽¹⁾ Rau, Virgínia, *A Casa dos Contos*, INCM, Lisboa, 2009.

⁽²⁾ DGO, caso seja entidade da administração central.